

## MOHOU SMĚRNICE ES PRO ÚČETNICTVÍ KONKUROVAT STANDARDU IASB PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY?<sup>1</sup>

### May Fourth and Seventh Company Law Directives compete with IASB's standard for SMEs?

Marcela Žárová

#### Úvod

Čtvrtá<sup>2</sup> a Sedmá<sup>3</sup> směrnice ES pro účetnictví slouží jako základ k regulaci účetního výkaznictví v Evropě již 30 let. Během tohoto období však došlo k velmi výrazným změnám podmínek, za jakých účetní jednotky podnikají. Směrnice za dobu svého působení prošly sice některými změnami, ale tyto změny byly ve většině případů pouze následkem událostí v praxi, které byly již daleko dříve zpracovávány nejprve IASC a dále její nástupnickou organizací IASB. Cílem čtvrté směrnice byla regulace prezentace a obsahu účetní závěrky a výroční zprávy, oceňovacích metod, zveřejňování účetních informací a povinnost auditu pro ty společnosti, které jsou v členských státech EU označeny jako kapitálové společnosti. Sedmá směrnice reguluje u společností členských států EU konsolidovanou účetní závěrku.

Prostředí, ve kterém evropské účetní jednotky podnikaly, se radikálně změnilo v roce 2005, kdy Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) byly stanoveny Evropskou komisí za povinně dodržované společnostmi registrovanými na evropských burzách cenných papírů a rovněž pro společnosti, které vydávají dluhopisy.<sup>4</sup>

Účetní směrnice jsou v některých ohledech založeny na principu zásad, na druhou stranu však regulují některé oblasti účetnictví velmi podrobně. Účetní směrnice představují určitou minimální harmonizaci finančního účetního a výkaznictví, v rámci které členské státy mají dovoleno rozšířit požadavky na své podniky. Směrnice v současné době obsahují kolem 40 různých druhů povolených voleb řešení účetních případů. Většina členských států se snaží existující množství voleb snížit především pro malé a střední podniky. Sedmá směrnice navíc povoluje členským státům výjimky z konsolidace právě pro malé a střední podniky.

Velké množství voleb obsažených ve směrnicích způsobuje problémy ve srovnatelnosti účetních informací mezi podniky navzájem a mezi členskými státy navzájem. Jak již bylo řečeno, až dosud byly směrnice měněny jako důsledek již existujících událostí a ve většině případů s velkým časovým zpožděním. Nyní se Evropská komise rozhodla provést kompletní revizi směrnic především s ohledem na malé a střední podniky.

#### Hlavní otázky revize Čtvrté a Sedmé směrnice

Proces revize Čtvrté a Sedmé směrnice bude mít dopad jak na ostatní účetní směrnice, tak i na ostatní regulační pravidla (výběr daní, statistické přehledy atp.) a to na úrovni EU, stejně tak

<sup>1</sup> Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Grantové agentury ČR "Analýzy nákladů a přínosů přechodu na IFRS v českých veřejně obchodovaných společnostech" (registrační číslo GA 402/08/748).

<sup>2</sup> Čtvrtá směrnice: (78/660/EEC)

<sup>3</sup> Sedmá směrnice: (83/349/EEC)

<sup>4</sup> Nařízení (ES) č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady ze dne 19. července 2002, o používání mezinárodních účetních standardů.

jako na úrovni jednotlivých členských států. Cílem revize Čtvrté a Sedmé směrnice je modernizovat a zjednodušit požadavky na účetní výkaznictví a zároveň přepsat směrnice do srozumitelnější formy. Ozvaly se také připomínky týkající se úpravy a modernizování terminologie. Dalším rozhodujícím cílem revize je orientace především na malé a střední podniky.

Jednou z důležitých otázek revize směrnic je kategorizace podniků a přiřazení požadavků na finanční účetnictví a výkaznictví. Komise současně s návrhem na revizi Čtvrté a Sedmé směrnice, zveřejnila návrh na vyjmutí účetních jednotek, které vyhovují kritériím „mikro podniky“ z regulace Čtvrtou směrnicí. Na základě výzkumů<sup>5</sup> a šetření provedených v roce 2005, 2007 a 2008 byly odhadnuty počty účetních jednotek v jednotlivých kategoriích. Z následující tabulky jasně vyplývá, že většina účetních jednotek spadá právě do kategorie mikro, které by měly být vyňaty z působnosti Čtvrté směrnice. Další významnou skupinou je skupina malých a středních podniků, a proto zacílení regulace na tuto skupinu je nezbytné.

Mikro podniky	Malé podniky	Střední podniky	Velké podniky	Podniky registrované na burze c.p.	Celkem
5,369,738*	1,477,882	206,419	96,562	7,608	7,158,209
75%	21%	3%	1%	0.1%	100%

\*hranice pro obrat ( $\leq$ €1m) a počet zaměstnanců ( $\leq$ 10) je zkombinován.

Komise zároveň uznává, že ústřední roli v ekonomice evropských států hrají právě malé a střední podniky. V posledním návrhu Komise byly zřízeny tzv. mikro podniky jako dodatečná kategorie v členění podniků. Pokud členské státy nevyužijí možnosti vyčlenění mikro podniků z působnosti Čtvrté směrnice, stanou se mikro podniky podkategorií skupiny malých podniků.

Při pohledu na počty podniků v jednotlivých skupinách se nabízí otázka, zdali pro střední a velké podniky se má skutečně dodržet odlišný režim regulace účetního výkaznictví. Aby se dosáhlo snížení počtu skupin podniků, měla by se věnovat pozornost středním podnikům. Buď by mohlo dojít ke sloučení středních podniků s malými, nebo druhá varianta je sloučení středních podniků s velkými. Obě dvě varianty však přinášejí nedostatky. V první variantě - při sloučení středních podniků s malými - je diskutabilní, zda účetní režim malých podniků je aplikovatelný pro podniky, které mají obrat až 35.000.000 EUR, bilanční sumu až 17.500.000 EUR a mohou mít až 250 zaměstnanců. Například tato volba by způsobila výjimku z povinnosti statutárního auditu pro střední podniky. Hlavním nedostatkem tohoto řešení je, že podniky ve značném počtu a s příhraničními operacemi by již nepodléhaly povinnosti auditu. V případě druhé varianty, tj. sloučení středních podniků s velkými, požadavky na velké společnosti by musely být sníženy, aby došlo ke zredukování dodatečných těžkostí pro střední podniky. Zároveň se argumentuje, že velké podniky hledají inspiraci spíše u IFRS než aby se přiklonily k režimu středních podniků.

Cílem komise je dosáhnout 25% úspory v administrativě pro skupinu malých a středních podniků do roku 2012. Zároveň komise proklamuje, že především revizí směrnic dojde k tomu, že administrativní zátěž bude odpovídat přínosům, kterých podniky dosáhnou. Revize směrnic obsahuje především následující témata:

<sup>5</sup> CSES study "Evaluation of Thresholds for Micro-Entities" (2008), Ramboll "Study on administrative costs of the EU Company Law Acquis" (2007), Ramboll Management. 2005. Report on impacts of raised thresholds defining SMEs, own calculations

- Revize účetních principů. Revidují se principy obsažené ve směrnících, které odpovídaly stavu vývoje účetnictví před 30 lety. Proto se současná revize soustředila výhradně na otázku, zdali existující zásady je zapotřebí změnit nebo doplnit.
- Dalším bodem revize je přetvořit směrnici tak, aby požadavky byly hierarchicky seskupeny podle toho, jak mají být plněny od malých podniků po velké.
- Revidují se kritéria, podle kterých dochází ke kategorizaci podniků.
- Zkoumají se elementy účetní závěrky v závislosti na kategorii podniků a rovněž v závislosti na odvětví či oboru podnikání.
- Předmětem zkoumání jsou opět formáty účetních výkazů. Zde se prosazuje požadavek na radikální zjednodušení formátů účetních výkazů pro malé podniky. V této souvislosti zaznívá i požadavek na využití jedné sady výkazů pro různé účely u malých podniků, například pro daňové úřady a statistické účely.
- Další významnou otázkou je, zdali má být ve směrnících zachován přístup ochrany věřitelů.

### Závěr

Jaký bude další vývoj směrnic pro účetnictví v EU se zřetelem na řešení výkaznictví malých a středních podniků? Zdálo se, že IASB se svým standardem pro malé a střední podniky způsobí jednoznačné rozhodnutí Evropské komise dále nepokračovat v samostatném zkoumání možností zmodernizovat směrnice pro účetnictví tak, aby odpovídaly současným trendům. Mezinárodní vývoj pokračuje, práci, kterou vykonává IASB stále více a více ovlivňuje mezinárodní diskuse o účetních pravidlech, především pro malé podniky v EU. Proto je velmi důležité dále modernizovat účetní směrnice platné v EU proto, aby členským státům EU byl poskytnut aktualizovaný účetní rámec, který je ušit na míru právě kapitálovým společnostem v EU. Evropské účetní směrnice by měly v budoucnu zůstat právním rámcem pro společnosti, které nejsou registrované na burzách cenných paprů a měly by se stát skutečnou alternativou koncepčního rámce vydávaného IASB.

### Abstrakt

Cílem revize Čtvrté a Sedmé směrnice je modernizovat a zjednodušit požadavky na účetní výkaznictví a zároveň přepsat směrnice do srozumitelnější formy. Protože ústřední roli v ekonomice evropských států hrají právě malé a střední podniky, revize směrnic je orientována především na malé a střední podniky. Je zavedena kategorie mikro podniků, které budou vyňaty z režimu Čtvrté směrnice. Evropské účetní směrnice by se měly stát skutečnou alternativou koncepčního rámce k IFRS.

**Klíčové slová:** Čtvrtá směrnice ES, Sedmá směrnice ES, IFRS, malé a střední podniky, mikro podniky

### Summary

The aim of the Fourth and Seventh Company Law Directives revision is modernisation and process of simplifying disclosure requirements. As small and medium-sized companies are prevailing types of enterprises, revision of directives is focused on small and medium-sized companies. European Commission has decided to introduce a Member State option to create a new "micro" entity category that will be exempted from the accounting requirements under the Fourth Directive. The European Accounting Directives should be seen as real alternative to international accounting frameworks, e.g. the IFRS.

**Key words:** Fourth and Seventh Company Law Directives, IFRS, small and medium size companies, micro companies, modernization

**JEL klasifikace:** M41**Použitá literatura**

- [1] ŽÁROVÁ, M.: Regulace evropského účetnictví. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2006. ISBN 80-245-1046-4
- [2] MEJZLÍK, L.: Possibilities and risks of technological transposition of financial statements prepared in compliance with Czech national rules into IFRS (in Czech: Možnosti a rizika technologického řešení převodu českých účetních závěrek do IFRS. Czech Financial and Accounting Journal (in Czech: *Český finanční a účetní časopis*, 2006, roč. 1, č. 1, s. 84–98. ISSN 1802-2200.
- [3] EP resolution of 21 May 2008 (A6-0101/2008) <sup>1</sup>on a simplified business environment for companies in the areas of company law, accounting and auditing (2007/2254(INI))
- [4] EP resolution of 24 April 2008 on International Financial Reporting Standards (IFRS) and the Governance of the International Accounting Standards Board (IASB) (2006/2248(INI))
- [5] [http://ec.europa.eu/enterprise/admin-burdens-reduction/highlevelgroup\\_en.htm](http://ec.europa.eu/enterprise/admin-burdens-reduction/highlevelgroup_en.htm)
- [6] [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/index_en.htm)

**Kontakt**

Marcela Žárová, Doc. Ing., CSc., Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, VŠE v Praze, Nám. W. Churchilla 4, CZ 13067 Praha 3, Česká republika, tel.: +420 2 24095119, E-mail: [zarova@vse.cz](mailto:zarova@vse.cz)